

IFRS Brief

IFRS Newsletter

Contents

IFRS 뉴스레터 2018년 1 · 2월호

최근 국제회계기준 정보 1

- I. [개정] IFRS 9 부(-)의 보상을 수반하는 중도상환특성
- II. [개정] IFRS 9 금융부채의 변경 또는 교환
- III. [개정] IAS 28 관계기업과 공동기업에 대한 장기투자지분
- IV. [개정] 2015-2017 연차개선

IASB 주요 프로젝트 진행상황 5

- I. 영업권과 손상
- II. 주요채무제표
- III. 동일지배하의 사업결합

Global 동향 11

- I. 2017년 11월, 12월 IASB meeting 기타 논의사항
- II. 2017년 11월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

IFRS 실무적용 해설 18

2018년 1월 1일부터 적용되는 제 · 개정 기준서

최근 국제회계기준 정보

2017년 11월 1일부터 2017년 12월 31일까지 IASB가 발표한 IFRS 기준서 제 · 개정 사항, 공개초안(Exposure Draft, “ED”), 토론회(Discussion Paper, “DP”) 및 해석서 초안(Draft Interpretation)의 주요 내용은 다음과 같습니다.

[개정] IFRS 9 부(-)의 보상을 수반하는 중도상환특성

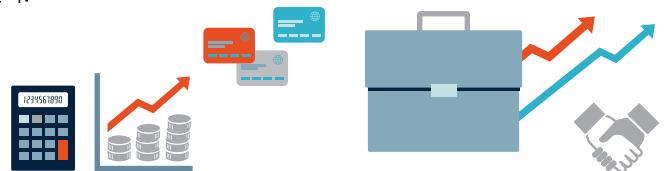
IASB는 2017년 10월에 IFRS 9 ‘금융상품’ 부(-)의 보상을 수반하는 중도상환특성을 발표 하였다.

IASB는 계약을 조기에 청산하는 것을 선택한 당사자가 거래 상대방으로부터 합리적인 보상을 수령하게 되는 금융자산이 다른 SPPI 요건을 모두 충족한다면 그 금융자산은 상각후원가로 측정하는 것이 재무제표 이용자에게 유용한 정보를 제공한다고 판단하였다.

이에 따라 개정 기준서에서는 현행 IFRS 9 문단 B4.1.11 (2), B4.1.12 (2)에서 “합리적인 추가보상”의 문구를 “합리적인 보상”으로 수정하고, 문단 B4.1.12A를 추가하여 B4.1.11 (2), B4.1.12 (2)에서 언급하는 “합리적인 보상”에 대해 계약의 조기 청산을 유발한 당사자는 조기 청산에 대한 합리적인 보상을 지급할 수도, 받을 수도 있다고 명확히 하였다.

이번 개정으로 중도상환 특성으로 인한 것을 제외하고는 계약상 현금흐름이 원금과 원금 잔액에 대한 이자만으로 구성되어 있고, 계약의 조기청산을 유발한 당사자가 합리적인 보상을 수령하더라도 해당 금융자산을 상각후원가나 기타포괄손익-공정가치로 측정할 수 있다.

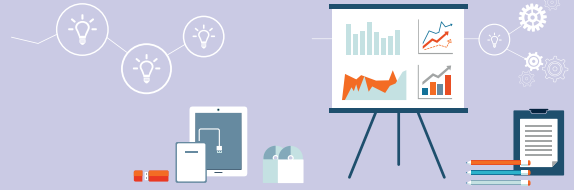
이 개정사항은 2019년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 소급하여 적용하되 조기적용이 허용된다.



[개정] IFRS 9 금융부채의 변경 또는 교환

상각후원가로 측정하는 금융부채가 변경 또는 교환되더라도 제거되지 않는 경우, 변경 또는 교환으로 인한 손익을 당기손익으로 인식하는지에 대해 기준서에서 명확히 언급하고 있지 않아 다양한 해석이 있었으나, 이번 개정기준서의 결론도출근거에 다음과 같이 그 회계처리를 명확히 하였다.

BC4.253~상각후원가로 측정하는 금융부채가 변경(혹은 교환)되었을 경우, 그 금융부채의 상각후 장부금액의 조정액에 대한 IFRS 9의 요구사항은 금융자산의 계약상 현금흐름이 변경되었으나 제거되지 않는 경우에 금융자산의 총 장부금액의 조정 금액에 대한 요구사항과 일치한다.



즉, 금융자산의 계약상 현금흐름이 재협상되거나 변경되었으나 그 금융자산이 이 기준서에 따라 제거되지 아니하는 경우에는 해당 금융자산의 총 장부금액을 재계산하고 변경손익을 당기손익으로 인식하도록 하는 IFRS 9 문단 5.4.3의 규정을 적용하여 조건이 변경되거나 교환된 금융부채가 제거되지 않는 경우에 상각후원가를 재계산하고 해당 금융부채의 종전 장부금액과의 차이를 당기손익에 반영하여야 한다.

[개정] IAS 28 관계기업과 공동기업에 대한 장기투자지분

기존에는 IAS 28 '관계기업과 공동기업에 대한 투자'에서 관계기업이나 공동기업에 대한 순투자에 속하는 그 밖의 투자지분(예 : 관계기업이나 공동기업에 대한 장기투자지분 혹은 장기대여금)의 손상 요구사항을 명시하고 있지 않아서 그러한 투자지분에 IAS 28의 손상차손 규정을 적용해야 하는지, IFRS 9의 손상규정을 적용해야 하는지 명확하지 않았다. 이에 대해 IASB는 이번 개정에서 관계기업과 공동기업에 대한 장기투자지분에 적용할 적용범위 및 손상규정을 다음과 같이 명확히 하였다.

관계기업이나 공동기업에 대한 다른 금융상품(지분법을 적용하지 않는 금융상품)이 IFRS 9의 적용대상임을 명확히 하고 관계기업이나 공동기업에 대한 순투자의 일부를 구성하는 장기투자지분의 손상 회계처리에 대해 IFRS 9의 요구사항을 우선하여 적용하도록 하였다.

이번 개정에 따라 관계기업이나 공동기업에 대한 순투자에 속하는 그 밖의 투자지분은 IFRS 9을 우선 적용하여 측정(공정가치 측정이나 손상차손 인식)하고, 지분법투자지분에서 차감하고도 남은 지분법손실은 관계기업이나 공동기업에 대한 순투자에 속하는 그 밖의 투자지분의 장부금액(IFRS 9에 의한 측정 후 장부금액)에서 차감하여야 한다.

이 개정사항은 2019년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 소급하여 적용하되 조기적용이 허용된다.

[개정] 2015-2017 연차개선

IASB는 2017년 12월에 연차개선 2015-2017 Cycle의 기준서 개정을 발표하였다. 이번 연차개선에서는 IFRS 3 '사업결합', IFRS 11 '공동약정', IAS 12 '법인세', IAS 23 '차입원가'를 개정하였다.

이번 개정은 2019년 1월 1일 이후 시작하는 회계연도부터 적용하되 조기적용이 허용된다.

IFRS 3 '사업결합' 개정

공동약정의 당사자가 추가로 지분을 취득하여 사업의 지배력을 획득하는 경우, 기존에 보유하고 있던 지분에 대해 IFRS 3의 "단계적으로 이루어지는 사업결합" 회계처리를 수행할 수 있는지에 대해 다양한 견해가 있었다.

IASB는 이번 개정에서 상기와 같은 거래는 단계적으로 이루어지는 사업결합이라고 결론 내렸다. 따라서 공동영업에 대한 지분의 성격과 공동영업에 대한 지분을 둘러싸고 있는 경제적 환경에 중대한 변화가 발생하므로 기존에 보유한 지분에 대하여 재측정 할 것을 명시하였다.

IFRS 11 '공동영업' 개정

공동영업에 참여는 하지만 공동지배력을 보유하지 않은 당사자가 추가로 지분을 취득하여 공동영업의 공동지배력을 획득하는 경우, 기존에 보유하고 있던 지분에 대해 "단계적으로 이루어지는 사업결합"의 회계처리를 수행할 수 있는지에 대해 다양한 견해가 있었다.

IASB는 이번 개정에서 비록 상기와 같은 거래가 공동영업 지분의 성격을 변화시키기는 하지만, 그러한 변화의 결과가 연결실체의 경계(Group boundaries)를 변경시키지는 않는다고 보았다. 이러한 거래는 IAS 28 문단 24의 관계기업 투자가 공동기업 투자로 되는 것(혹은 그 반대)과 유사하다고 보았다. 따라서 상기와 같은 경우에는 기존에 보유한 지분에 대하여 재측정하지 않을 것을 명시하였다.

IAS 12 '법인세' 개정

기업이 지분상품을 발행하여 IAS 32 '금융상품 : 표시'에 따라 자본으로 분류하였지만, 이 지분상품에 대하여 지급하는 분배금액은 재무제표에서는 자본으로 처리하더라도 세무상 비용으로 인식되는 경우가 있다(예 : 신종자본증권과 그 이자). 이때, 모든 배당의 세효과를 당기손익에 인식하는 것인지, 분배된 이익과 미배당이익에 적용되는 세율이 다른 경우에만 배당의 세효과를 당기손익에 인식하는 것인지가 명확하지 않았다.

개정 기준서에서는 배당의 세효과는 투자자에 대한 분배보다는 배당가능이익을 창출한 과거 거래나 사건과 더욱 직접적으로 연관되므로 과거 거래나 사건이 최초로 인식된 것에 따라 손익, 기타포괄손익 또는 자본의 적절한 항목으로 인식하도록 하였다. 따라서 자본으로 분류되는 금융상품에 대한 지급이 이익의 분배로서의 지급인지를 판단해야 하고, 이익의 분배로서의 지급인 경우에는 배당의 세효과를 당기손익에 인식하고, 그러한 경우가 아니라면 해당 분배의 법인세효과는 기타포괄손익(또는 자본)으로 인식해야 한다.

IAS 23 '차입원가' 개정

'적격자산을 취득하기 위해 특정목적으로 차입한 자금'은 일반목적 차입금에서 제외하고 자본화 가능차입원가를 산정한다. 대신에, 적격자산을 취득하기 위해 특정목적으로 차입한 자금에 대한 차입원가는 그 자산의 취득원가에 포함된다. 특정목적 차입금에 관련된 적격자산의 건설이 완료된 경우에도 이 문단을 동일하게 적용하는 것으로 해석될 여지가 있었다.

개정 기준서에서는 적격자산을 의도된 용도로 사용하거나 판매가능한 상태에 이르게 하는데 필요한 거의 대부분의 활동이 완료되면, 해당 자산을 취득하기 위해 특정목적으로 차입한 자금을 일반 차입금에 포함한다는 사실을 명확히 하였다.



IASB 주요 프로젝트 진행 현황



IASB가 2017년 12월말 현재 진행 중인 주요 프로젝트의 진행계획은 다음과 같습니다.

구 분	현재상황	진행계획	
		6개월 내	6개월 이후
기준서 등			
개념체계	개념체계 작성 중	개념체계 발행	
사업의 정의	기준서 작성 중	기준서 개정	
공시개선 - 중요성의 정의	공개초안에 대한 의견수렴 중	기준서 개정	
공개초안			
요율규제활동	분석 중		토론서 또는 공개초안 발행
토론서			
동일지배하의 사업결합	분석 중		토론서 발행
동적 위험관리	분석 중		토론서 발행
자본의 특성을 가진 금융상품	분석 중	토론서 발행	
주요재무제표	분석 중	토론서 또는 공개초안 발행	
영업권과 손상	분석 중	토론서 발행	
할인율	분석 중	연구 결과 요약 발표	

위의 주요 프로젝트 중 IASB의 11, 12월 회의에서 논의된 내용은 다음과 같습니다.

I. 영업권과 손상

IASB는 2017년 12월에 IAS 36 ‘자산손상’의 적용에 대한 개선방안을 토론했으며 다음의 사항에 대하여 잠정적인 결론을 내렸다.

- ✓ 현금창출단위의 미인식 ‘Pre-acquisition Headroom’을 영업권 손상검사의 추가적인 변수로 이용하여 IAS 36 ‘자산손상’의 적용을 개선할 것

Pre-acquisition Headroom Approach

Pre-acquisition Headroom(이하 ‘PH’)이란, 사업결합이 발생하기 직전의 현금창출단위(CGU) 장부금액과 회수가능액의 차이이다. PH는 CGU에 인식되지 않은 자산, CGU에 포함된 자산의 장부금액과 회수가능액의 차이, 그리고 내부창출영업권으로 구성된다.

PH를 고려한 손상접근법은 현행 자산손상 기준 상 CGU에 포함되어 있으나 자산으로 미인식 된 내부창출영업권으로 인하여 적시에 적절한 금액의 손상이 인식되지 않는 문제점을 일정 부분 개선시킬 수 있을 것으로 기대된다. 즉, 기업이 사업결합 결과 영업권이 발생하였고, 이러한 사업결합의 시너지 효과에서 혜택을 받게 될 것으로 예상되는 기존의 CGU에 취득한 영업권의 일부를 배분하는 경우 취득한 영업권에서 발생한 부(-)의 변동이 기존 CGU 상 미인식된 내부창출영업권에 흡수됨에 따라 손상이 인식되지 않거나 손상 인식이 작아지게 된다. 그러나 PH를 고려한 접근법은 기존 CGU의 장부금액에 사업결합 직전의 기존 CGU 상 발생된 PH를 가산하여 회수가능액과 비교하므로 이러한 문제점을 보완할 수 있다.



- ✓ 다음의 공시사항을 도입할 것을 검토함

- 손상검사 시 영업권이 배분되었던 현금창출단위의 연도별 Pre-acquisition Headroom에 대한 정보
- 경영진이 영업권의 장부금액이 회수가능하다고 판단한 이유와 사업결합에서 발생한 영업권 장부금액의 내역
- 사업결합에서 획득한 식별가능한 순자산의 가치를 초과하여 프리미엄을 지급한 이유
- 사업결합 매수대가를 설명하는 주요 가정 및 목표와 이에 대한 실제 성과와의 비교정보

- ✓ 다음의 접근법을 따르는 것을 반대함
 - 매년 요구되는 영업권이 배분된 현금창출단위의 의무적인 양적 손상검사에 대한 완화규정 제공
 - 영업권에 대한 손상검사를 보고부문 수준 또는 기업 수준에서 수행하도록 허용
 - 사업결합의 투자금액에 대한 회수기간 공시요구
 - 자산(또는 현금창출단위)의 회수가능액을 결정하기 위해 순공정가치와 사용가치 중 하나의 방법만 유지하도록 함으로써 순공정가치와 사용가치 중 큰 금액을 사용하도록 하는 현행 규정의 변경

- ✓ 다음과 같은 적용가능한 접근법은 영업권과 손상연구 프로젝트 범위에 포함하지 않음
 - 각 보고부문에 대한 총 자산과 부채 측정의 공시사항 요구
 - IFRS 3 '사업결합' 공시요구사항에 대한 초안 검토

향후 미팅에서 IASB는 다음의 사항을 논의할 것이다.

- ✓ 이 프로젝트의 산출물이 토론회나 공개초안이 되어야 할 지 여부
- ✓ 사업결합에서 고객관계와 같은 일부 무형자산을 영업권에 포함시켜야 할지 여부
- ✓ 다음의 규정을 삭제하여 사용가치 산정을 간단히 해야 할 지 여부
 - 세전 투입변수 사용에 대한 요구사항
 - 약정되지 않은 미래의 구조조정 및 자산의 성능개선을 추정현금흐름에 포함하는 것을 금지하는 것

II. 주요 재무제표

재무성과표에서 투자범주의 표시

IASB는 다음의 사항을 잠정적으로 결정하였다.

- ✓ '투자' 범주를 '투자로부터 발생한 수익 · 비용'으로 명칭을 변경함
- ✓ '투자로부터 발생한 수익 · 비용'을 '기업이 보유한 다른 자원들과 독립적이고 개별적으로 수익을 창출하는 자산으로부터 발생한 수익 · 비용'이라는 원칙에 근거한 방법을 사용하여 정의함
- ✓ 비금융기관에 대해 일반적으로 '투자'로 여겨질 것으로 생각되는 항목들과 일반적으로 '투자'에 해당하지 않을 것으로 생각되는 항목들의 목록을 제공함
- ✓ '투자로부터 발생한 수익 · 비용' 전에 제공되는 중간합계에 '영업이익'이라고 명칭을 하지 않음

IASB는 지분법을 적용하여 회계처리되는 관계기업과 공동기업투자에 대한 당기손익을 어떻게 표시해야 하는 지에 대해서는 결정하지 못했다. 따라서, IASB는 추후 논의를 진행할 예정이며, 다음과 같은 두 개의 방법을 고려하고 있다.

- ✓ 지분법을 적용하여 회계처리되는 관계기업과 공동기업투자에 대한 당기손익을 단일 범주에 포함
- ✓ 필수적인 관계기업 또는 공동기업에 대한 당기손익을 ‘투자로부터 발생한 수익 · 비용’ 범주 위에 포함하고 필수적이지 않은 관계기업 또는 공동기업에 대한 당기손익을 ‘투자로부터 발생한 수익 · 비용’ 범주 내에 포함하는 방법

금융 수익 · 비용의 정의

IASB는 다음의 사항을 잠정적으로 결정했다.

- ✓ ‘금융 수익 · 비용’의 정의에 ‘현금및현금성자산’을 현금과 초과 현금에 대한 일시적인 투자에 대한 대응치로 사용함
- ✓ ‘금융 수익 · 비용’은 다음과 같은 5개의 항목으로 구성되도록 요구함
 - 유효이자율법을 사용하여 계산된 현금및현금성자산으로부터 발생한 이자수익
 - 현금, 현금등가물과 재무활동에서 발생한 기타 수익
 - 재무활동에서 발생한 비용
 - 기타 금융수익
 - 기타 금융비용
 - IASB는 중요하다면 현금및현금성자산의 손상도 별도의 항목으로 표시되어야 한다고 결정했음
- ✓ 재무활동이 다음의 항목을 포함한다고 설명함으로써 IAS 7의 재무활동의 현재 설명을 명확히 하였음
 - 금융 제공자로부터 자원을 수령하거나 사용함
 - 자원이 금융 제공자에게 반환될 것으로 기대됨
 - 금융 제공자가 금융비용의 지급을 통해 적절하게 보상받을 것으로 기대됨

기타포괄손익(OCI)을 설명하는 더 좋은 방법

IASB는 재무성과표의 OCI 부분을 다음과 같은 두 가지 범주로 구분하기로 잠정적으로 결정했다.

- ✓ 당기손익 외로 보고되는 재측정(미래에 당기손익으로 재분류되지 않는 현재의 OCI 항목)
- ✓ 미래에 당기손익에 포함되는 수익과 비용

Management Performance Measure(MPM)¹의 적절한 위치와 목적

IASB는 기업이 MPM을 식별하는 것이 요구된다고 잠정적으로 결정했고 다음의 사항도 잠정적으로 결정했다.

- ✓ MPM이 IASB가 제안한 재무제표 구조에 적합하고 IAS 1의 중간합계에 대한 요구사항²을 충족한다면 재무성과표의 중간합계로서 표시되어야 함
- ✓ 상기에 해당하지 않는 경우라면, IFRS 기준서에 정의된 측정치와 MPM간 별도의 조정 내용을 제공해야 함

현금흐름표에서 이자와 배당의 분류

비금융기업에 대해 IASB는 다음의 사항을 잠정적으로 결정했다.

- ✓ 이자지급, 이자수입 및 배당금수입의 분류와 관련한 선택규정을 IAS 7에서 제거하고 이러한 항목들에 대해 하나의 분류로 규정함
- ✓ 다음의 사항을 명확히 함
 - 재무활동에서 발생한 이자로부터 발생한 현금흐름은 재무활동으로 분류함
 - 자산의 원가를 구성하는 자본화된 이자 지급액으로부터 발생한 현금흐름은 재무활동으로 분류함
 - 배당금 지급으로 인해 발생한 현금흐름은 재무활동으로 분류함
- ✓ IAS 7의 투자활동 정의를 수정하여 수령한 이자와 배당이 투자활동으로 분류되어야 한다는 것을 명확히 함

1 Management Performance Measure : 기업이 기업의 성과를 측정하는 지표, 혹은 정보이용자가 기업의 성과를 판단하는데 중요하게 생각하는 지표(예 : 영업이익, EBIT, EBITDA, 총수익, 총수익조정액 등)

2 IAS 1.85 기업의 재무성과를 이해하는 데 목적적합한 경우에는 당기손익과 기타포괄손익을 표시하는 보고서에 항목(문단 82에서 열거한 항목의 세분화 포함), 제목 및 중간합계를 추가하여 표시한다.

(1) 한국채택국제회계기준에 따라 인식되고 측정된 금액으로 이루어진 항목들로 구성한다.

(2) 중간합계 구성항목을 명확하고 이해가능하게 하는 방법으로 표시하고 명명한다.

(3) 문단 45에 따라 매기 일관되게 한다.

(4) 포괄손익계산서 관련 한국채택국제회계기준에서 요구하는 중간합계와 합계보다 더 부각되어 나타나지 않도록 한다.

IAS 1.85B 기업은 문단 85에 따라 표시된 '중간합계'와 포괄손익계산서 관련 한국채택국제회계기준이 요구하는 '중간합계 또는 합계'와의 차이를 조정하는 항목을 포괄손익계산서에 표시한다.

현금흐름표를 개선하기 위한 최초 고려사항

IASB는 다음의 사항을 잠정적으로 결정했다.

- ✓ 영업활동 현금흐름의 간접적인 조정의 출발점으로서 일관된 중간합계를 요구함. 이러한 중간합계는 '투자, 재무와 법인세 전 당기손익'이어야 함
- ✓ 현금흐름표의 영업활동부분은 재무성과표의 관련된 부분과 일관될 필요는 없음
- ✓ 상기에서 설명하고 있는 사항 외에 현금흐름표에 대한 추가적인 개선사항은 고려하지 않음

III. 동일지배하의 사업결합

동일지배하에 있는 기업 간 사업결합 범위

IASB는 동일지배하에 있는 기업 간 사업결합 범위를 판단하는 조건 중 '지배력이 일시적인지'를 판단함에 있어 다음과 같이 결정하였다.

- ✓ P가 A를 지배하고 있는 상황에서, P가 외부 제3자로부터 B를 매수하고 즉시 A가 P로부터 B를 매수한 경우 P의 B에 대한 지배력이 '일시적'이라고 보아 배제하여서는 아니됨. 또한, P가 A와 B를 지배하고 있는 상황에서, P가 Newco를 설립하고 Newco가 P로부터 A와 B를 매수한 이후 Newco가 IPO를 하는 경우 P의 Newco에 대한 지배력이 '일시적'이라고 보아 배제하여서는 아니됨. 그 이유는 사업결합 전후의 취득 및 매각이 지배력이 일시적인지 여부를 판단하는 것과 관련이 없기 때문임
- ✓ P가 A와 B를 지배하고 있는 상황에서, P가 Newco를 중간지배회사로 설립하고 Newco가 IPO 등 매각이 이루어 지는 조건 달성 시 A와 B를 결합하는 경우 P의 A와 B에 대한 지배력이 '일시적'이라고 보아 배제하여서는 아니됨. 그 이유는 Newco는 IPO(또는 매각) 등을 용이하기 위해 만든 실체이며 Newco의 새로운 주주들도 Newco보다는 그 결합실체에 투자하는 것이라 볼 수 있기 때문임



Global 동향

I. 2017년 11월과 12월 IASB meeting 기타 논의사항



IASB의 주요 프로젝트 외에 2017년 11월과 12월의 IASB 회의에서 논의된 주요사항은 다음과 같습니다.

1. [IFRS 1] 국제회계기준의 최초채택 - 종속기업의 최초채택

IASB는 IFRS 해석위원회가 제안한 해외사업장에 대한 누적환산차이를 별도의 자본항목으로 계상하고 있는 종속기업이 지배회사보다 늦게 최초 채택기업이 되는 경우, IFRS 1 문단 D16(1)을 적용하여 지배기업의 전환일에 기초하여 지배기업의 연결재무제표에 포함될 장부금액(단, 지배기업이 종속기업을 취득하는 사업결합의 효과와 연결절차에 따른 조정사항은 제외)을 사용하여 해외사업장에 대한 누적환산차이를 측정해야 함에 대해 논의하였다. IASB는 IFRS 해석위원회의 제안에 동의하였으며, 추후 미팅에서 경과규정에 due process 단계에 대해 논의하기로 하였다.

2. [IAS 8] 회계정책 변경(IAS 8 개정) - 경과규정

IASB는 2017년 10월에 IFRS 해석위원회에서 발표한 agenda decision에 따라 자발적으로 회계정책을 변경한 경우, 다음의 상황이 아니라면 그러한 회계정책의 변경을 소급적으로 적용하도록 IAS 8을 개정하기로 잠정적으로 결정한 바 있다.

- ✓ 회계정책 변경이 특정기간에 미치는 영향이나 누적효과를 실무적으로 결정할 수 없는 경우
- ✓ 새로운 회계정책을 소급적으로 적용함에 따라 재무제표 이용자에게 기대되는 효익보다 비용이 더 큰 경우

IASB는 이번 회의에서 제안된 개정사항의 경과규정, 특히 과거에 수행한 모든 자발적인 회계정책에 대해서도 이번 개정사항을 적용하여야 하는지에 대하여 논의 하였다. IASB는 이번 개정안의 본질을 감안할 때, 과거의 자발적인 회계정책의 변경에 적용한 회계처리를 되돌리고 재실행하도록 요구하거나 허용할 이유가 없다고 판단하였다.

IASB는 2018년 1분기에 공개초안을 발행할 계획이다.

II. 2017년 11월 IFRS IC meeting 주요내용 요약

2017년 11월의 IFRS 해석위원회에서 논의한 주요사항은 다음과 같습니다.

1. IFRS IC Current Agenda

2017년 11월의 해석위원회에서 진행중인 논의 사항은 다음과 같다.

(1) [IAS 37] 총당부채, 우발부채, 우발자산 - 손실부담계약인지를 평가할 때 고려되는 원가

해석위원회는 지난 6월 회의에서 IAS 37에 따라 손실부담계약인지를 평가할 때 계약이행의 회피 불가능원가에 어떤 원가가 포함되는지 판단 시 다음의 두 가지 방법이 가능한 것으로 논의를 한 바 있다.

- ✓ 계약을 맺고 있기 때문에 회피할 수 없는 비용(제조간접원가 배분액을 포함)
- ✓ 그 계약을 체결하지 않았더라면 기업이 발생시키지 않았을 원가(흔히 증분원가로 불림)

해석위원회는 11월 회의에서 이 이슈를 좁은 범위의 기준서 개정 안건에 포함하기로 결정하였다.

2. IFRS IC Tentative Agenda decisions

2017년 11월 해석위원회에서 결정한 Tentative agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IFRS 9, IAS 1] 특정 금융상품에 대한 이자수익의 표시

IFRS 9 제정 결과로 개정된 IAS 1.82(1)에서는 유효이자율법을 사용하여 계산한 이자수익은 포괄 손익계산서에서 별도로 표시하도록 요구하고 있다.

이와 관련하여 해석위원회는 개정된 IAS 1 문단 82(1)의 요구사항이 위험회피관계에 포함되어 있지 않은 파생상품(trading derivative)의 공정가치 변동 손익의 표시에도 영향을 미치는지 여부에 대한 질문을 받았다. 구체적으로 파생상품에 대한 특정 현금흐름(예 : 이자율스왑에서 발생(혹은 실현) 되는 현금흐름)을 공정가치 변동과는 별도로 당기손익에 “이자수익”으로 표시하는 것을 금지하는 것인지에 대해 질문하였다.

IFRS 9. Appendix A에서는 유효이자율법과 다른 관련 용어에 대한 정의를 제공하고 있다. 이러한 밀접하게 관계된 용어들은 상각후원가 측정과 기대 신용손실모형에 대한 IFRS 9의 요구사항과 관련되어 있다. 해석위원회는 유효이자율법이 상각후원가를 계산하고 관련된 기간에 걸쳐 이자수익을 배분하는 것을 목적으로 하는 측정 기법이고, IFRS 9에서 기대신용손실 모형은 상각후원가 회계 처리와 관련되어 있다고 판단하였다.

해석위원회는 IFRS 9의 유효이자율법과 관련된 정의와 관련 규정을 고려했을 때, 유효이자율법을 사용한 이자수익 계산과 기대신용손실 모형을 적용한 신용손실의 계산을 포함한 상각후원가 회계 처리는 후속적으로 상각후원가 혹은 기타포괄손익-공정가치로 측정되는 금융자산에만 적용되고 후속적으로 당기손익-공정가치로 측정되는 금융자산에는 적용되지 않는다고 설명하였다.

결과적으로, 해석위원회는 질의한 파생상품은 당기손익-공정가치로 측정되어야 하고, 이자율스왑의 “이자”는 유효이자율법을 사용하여 계산되지 않았기 때문에 개정된 IAS 1 문단 82(1)의 요구사항은 질의한 파생상품과 같은 경우에는 적용되지 않고 후속적으로 상각후원가 혹은 기타포괄손익-공정가치로 측정되는 금융자산에만 적용된다고 결론 내렸다.

해석위원회는 IFRS 기준서가 기업이 개정된 IAS 1 문단 82(1)을 적용하는데 있어서 적절한 근거를 제공하고 있다고 판단했다. 따라서, 해석위원회는 이 이슈를 안건에 포함하지 않기로 잠정적으로 결정했다.

(2) [IFRS 15] 토지의 이전을 포함한 건설계약의 수익인식

해석위원회는 건물을 건설하게 될 토지와 건물을 판매하는 계약에서 수행의무의 식별과 구별된 각 수행의무를 기간에 걸쳐 또는 일정시점에 수익을 인식하는지 여부에 대한 질문을 받았다.

✓ 질의자가 제시한 현황은 아래와 같다.

- 회사와 고객은 건물이 건설되기 전에 주거용 단위들을 구성하는 건물의 판매에 대한 취소불능 계약을 체결하였다.
- 계약 시점에 회사는 회사가 건물을 건설하게 될 토지의 법적인 권리를 고객에게 이전하며, 법적 권리의 이전은 취소 불가능하다. 계약은 토지의 가액을 특정하고 있으며, 고객은 계약체결시점에 그 대가를 지급한다.
- 회사와 고객은 계약을 체결하기 전에 건물의 디자인 및 설계에 대해 합의를 하며, 건물이 건설됨에 따라 고객은 약정된 차액을 지불하고 건물의 디자인이나 설계 변경을 요청할 수 있으며, 회사는 이러한 변경이 계획된 승인을 침해하지 않는 한 고객의 요청을 거부할 수 없다.
- 개발자는 원가가 비합리적으로 증가하거나 건설이 지연되는 경우 건물의 디자인이나 설계 변경을 요청할 수 있다.
- 고객은 건설 기간 동안 Milestone payment를 지급할 것이 요구되나, 이러한 지급이 진행율에 부합되는 금액은 아니다.



✓ 수행의무의 식별

- 해석위원회는 고객은 소유권을 이전 받은 토지를 다른 용도에 이용하거나 또는 건물을 건설하기 위해 회사로부터 건설 서비스를 제공받거나 또는 다른 개발자를 고용할 수 있으며, 이와 유사하게 건물의 건설도 그 자체적으로 또는 이미 소유권이 이전된 토지와 함께 효익을 얻을 수 있으므로 토지와 건물의 건설은 IFRS 15 문단27(1)에서 규정하는 ‘그 재화나 요건이 구별될 수 있다’는 요건을 충족한다고 보았다.
- 해석위원회는 토지가 없으면 건물이 존재할 수 없으므로 토지와 건물 간에는 기능적인 관계가 있지만, 토지의 이전과 관련된 위험을 건물의 건설과 관련된 위험과 분리할 수 없는 것은 아니라고 보았다. 즉, 고객이 누구로부터 토지를 구입하던 간에 회사가 제공하는 건물의 건설 서비스는 동일하게 고객에게 제공될 수 있으며, 만일 고객이 다른 개발자로부터 건설서비스를 제공받는다 하더라도 회사가 토지의 이전이라는 수행의무를 이행할 수 있다고 하면 토지와 건물의 건설은 IFRS 15 문단27(2)에서 규정하는 ‘그 재화나 용역을 이전하기로 하는 약속은 계약상 구별된다’는 요건을 충족한다고 보았다.
- 따라서, 해석위원회는 상기와 같은 상황에서 고객에게 토지를 이전해야 하는 것과 그 토지에 건물을 건설해야 하는 두 가지 수행의무가 식별된다고 보았다.

✓ IFRS 15 문단35(기간에 걸쳐 이행하는 수행의무의 요건)³의 적용

- 해석위원회는 회사가 제공하는 토지는 즉시 소비될 수 없으며, 회사가 수행하여 토지를 만들거나 그 가치를 높이는 것이 아니므로 토지의 이전에 대한 수익은 문단 35를 적용하여 기간에 걸쳐 인식할 수 없다고 보았다.
- 해석위원회는 회사가 부분적으로 완성한 건물은 즉시 소비될 수 있는 자산이 아니므로 건물이 건설됨에 따라 고객이 건설 서비스로부터 제공되는 효익을 동시에 얻고 소비하는 것은 아니라고 보았다. 따라서 문단 35(1)의 요건을 충족하지 않는다.
- 해석위원회는 고객에게 토지의 소유권이 이전되었고 회사가 전체 하나의 단위의 건물을 건설하는 서비스를 제공하며 고객은 건설기간 동안 건물의 디자인과 설계변경을 지시할 수 있으며 고객은 회사가 건물의 사용을 지시할 수 없도록 할 수 있다고 보았다. 또한 회사가 다른 용도 또는 다른 고객에게 건물을 사용하도록 지시할 수 없으므로 계약을 체결한 때에 자산에서 나머지 효익의 대부분을 획득할 능력이 고객에게 있다고 보았다. 따라서 문단35(2)의 요건을 충족하므로 관련 수익을 기간에 걸쳐 인식하게 될 것이다.

3 IFRS 15.35 다음 기준 중 어느 하나를 충족하면, 기업은 재화나 용역에 대한 통제를 기간에 걸쳐 이전하므로, 기간에 걸쳐 수행의무를 이행하는 것이고 기간에 걸쳐 수익을 인식한다.

- (1) 고객은 기업이 수행하는 대로 기업의 수행에서 제공하는 효익을 동시에 얻고 소비한다.
- (2) 기업이 수행하여 만들어지거나 가치가 높아지는 대로 고객이 통제하는 자산(예 : 재공품)을 기업이 만들거나 그 자산 가치를 높인다.
- (3) 기업이 수행하여 만든 자산이 기업 자체에는 대체 용도가 없고 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 집행 가능한 지급청구권이 기업에 있다.

해석위원회는 IFRS 15의 원칙과 요구사항은 회사가 제출된 질의에서 제시하고 현황에 대한 수익을 인식하기 위한 적절한 근거를 제시하고 있으므로 이 이슈를 안건에 포함시키지 않기로 결정하였다.

(3) [IFRS 15] 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 지급청구권

해석위원회는 주거용 복합단지(아파트) 단위 판매에 대한 계약과 관련하여 부동산 개발자에게 IFRS 15의 문단 35(c)에서 설명하는 지금까지 수행을 부분에 대하여 집행 가능한 지급청구권이 있는지에 대한 질문을 받았다.

질의자가 제시한 현황은 아래와 같다.

- ✓ 회사는 주거용 단지를 건설하기 전에 고객과 각 아파트 단위를 판매하기 위한 계약을 체결하였다. 회사는 계약에서 특정하는 완성된 아파트 단위를 제공할 의무가 있으며 건설이 완료될 때까지 아파트 단위에 대한 법적 소유권을 가진다.
- ✓ 고객은 계약 개시시점에 아파트 단위에 대한 구매가격의 10%를 지급하고 나머지 구매가격은 건설이 완료되는 시점에 지급한다.
- ✓ 고객은 건설이 완료되기 전에 언제든지 계약을 해지할 권리를 가진다.
- ✓ 고객이 계약을 해지하는 경우,
 - 회사는 제3자에게 아파트 단위를 재판매하기 위한 합리적인 노력을 할 것이 요구되며, 재판매 시 회사는 제3자와 새로운 계약을 체결한다.
 - 재판매 가격이 원판매가격(최초 고객과의 계약금액에 재판매를 위한 비용을 가산한 금액) 대비 부족한 경우 그 부족분은 계약을 취소한 기존고객이 부담하여야 한다.
 - 고객은 아파트 단위를 판매, 사용하거나 개발할 권리가 없으며, 재판매가격이 원판매가격을 초과하는 이익 분에 대하여는 권리가 없다.

IFRS 15 문단 B9에 따르면 고객이 계약을 종료하는 경우에는 적어도 지금까지 수행을 완료한 부분에 대해 보상하는 금액을 받을 권리가 있다면 기업이 잠재적으로 상실하는 이익만을 보상하는 것이 아니라 지금까지 이전된 재화나 용역의 판매가격에 가까운 금액이 될 것이라고 설명하고 있다. 따라서 만약 기업이 상실하는 손익에 대한 보상받을 권리만 있다면 이것은 지금까지 수행을 완료한 부분에 대한 집행 가능한 지급청구권을 가지고 있지 않기 때문에 IFRS 15 문단 35(c)를 충족할 수 없다.

해석위원회는 제시된 현황에서 고객과의 계약에서 고객으로부터 지급받은 대가의 성격은 재판매 가격과 최초구매가격(판매원가포함)의 차이에 대한 권리이며, 재판매계약에서 제3자로부터 받는 대가는 재판매계약과 관련된 대가로 그것은 기존 고객과의 계약에서 발생한 성과에 대한 지급이 아니라고 보았다. 따라서 기업은 계약 종료 시 손실에 대한 보상에 대한 권리를 가지고 있으나, IFRS 15 문단 35(c)에서 설명하는 지금까지 수행이 완료된 부분에 대하여 집행 가능한 지급청구권을 가지고 있는 것은 아니므로 회사는 IFRS 15 문단 35(c)에 따라 수익을 기간에 걸쳐 인식할 수 없다.

해석위원회는 IFRS 15의 원칙과 요구사항은 지금까지 수행이 완료된 부분에 대하여 집행 가능한 지급청구권이 있는지 여부를 결정하기 위한 적절한 근거를 제공하고 있으므로 이 문제를 안건에 추가하지 않기로 잠정 결정하였다.

3. IFRS IC Agenda decisions

2017년 11월 해석위원회에서 결정한 Agenda decision은 다음과 같다.

(1) [IFRS 3] 사업을 구성하지 않는 자산집단의 취득

해석위원회는 사업을 구성하지 않는 자산집단을 취득 시, 다음과 같은 경우에 식별할 수 있는 취득 자산과 인수부채에 거래대가를 배분하는 방법에 대한 질문을 받았다.

- ✓ 식별된 취득 자산과 인수 부채의 개별 공정가치의 합이 거래대가와 다르고
- ✓ 자산집단이 취득원가로 측정되는 자산(부채)과 취득원가 이외의 금액으로 측정되는 자산(부채)을 모두 포함하는 경우

IFRS 3 문단 2(2)에서는 매수일의 상대적 공정가치에 기초하여 각각의 식별할 수 있는 자산과 부채에 배분하도록 요구하고 있는 반면 다른 IFRS 기준서는 특정 자산과 부채(예 : IFRS 9에서의 금융자산, IAS 40에서의 투자부동산)에 대하여 공정가치 측정을 요구하고 있다. 그 결과 두 요구사항 사이에 상충이 있을 수 있다.

해석위원회는 식별된 취득 자산과 인수 부채의 개별 공정가치의 합이 거래대가와 다른 경우 기업은 우선 거래대가를 식별할 수 있는 자산과 부채에 배분하기 전에 그러한 차이가 실제로 존재하는지 검토한 후, 다음의 회계처리 방법을 고려해야 한다고 보았다.

첫 번째 방법은 다음과 같다.

- a. 매수일에 인식한 개별적으로 식별할 수 있는 취득자산과 인수부채를 식별한다.
- b. 매수일에 자산과 부채의 관련 공정가치에 기초하여 자산집단의 거래대가를 배분하여 각각의 해당 자산과 부채에 대해 개별 거래대가를 결정한다.
- c. 이후, 각각의 식별할 수 있는 취득자산과 인수부채에 적용할 수 있는 기준서의 최초 측정 요구 사항을 적용한다. 해당 자산과 부채에 배분된 거래금액과 각 기준서의 요구사항을 적용한 최초 측정금액과의 차이는 관련된 요구사항을 적용하여 회계처리(예를 들어, IFRS 9에서는 해당 차이 금액을 수준 1, 2 금융상품의 경우 당기손익, 수준 3 금융상품의 경우 이연손익으로 회계처리하고, IAS 40에서는 당기손익으로 회계처리할 것을 요구함)한다.

두 번째 방법은, 원가 이외의 금액으로 최초 측정하는 식별할 수 있는 자산이나 부채에 대해서는 적용 가능한 IFRS 기준서에서 규정되는 금액으로 최초 측정하고, 나머지 금액을 잔여 식별할 수 있는 자산과 부채에 매수일의 해당 자산 부채의 상대적 공정가치에 기초하여 배분하는 방법이다.

해석위원회는 사업을 구성하지 않는 자산집단의 취득에 대한 IFRS 3 문단 2(2)를 합리적으로 해석하면 상기 두 가지 방법 중 한 방법으로 회계처리 된다고 결론 내렸다. 또한 해석위원회는 기업이 사업을 구성하지 않는 자산집단의 모든 취득에 일관된 요구사항의 해석을 적용하고 선택한 회계처리 방법을 공시해야 한다고 보았다.

이러한 분석에 따라, 해석위원회는 이 이슈를 안건에 추가할지를 고려하였고, 그러한 프로젝트의 범위가 좁지 않을 것이라고 보았다. 또한 해석위원회는 이번 논의에서 설명된 두 가지 접근법을 적용한 결과가 기업이 보고하는 금액에 중요한 영향을 미칠 것으로 예상된다는 충분한 증거를 얻지 못했다.

해석위원회는 해당 프로젝트가 프로젝트의 비용을 충분히 초과하는 재무보고의 개선을 가져오지 않을 것으로 예상하여 이 이슈를 기준서 제정 안건에 추가하지 않기로 결정했다.



IFRS 실무적용해설

〈실무적용이슈 No.60〉

2018년 1월 1일부터 적용되는 제·개정 기준서

다음의 기준서들은 2018년 1월 1일 이후 개시되는 회계연도부터 의무 적용 된다.

기준서	주요내용
제1109호 금융상품	<ul style="list-style-type: none"> · 금융자산의 분류 : ①계약상 현금흐름의 특징(SPPI 인지 여부)과 ②사업모형(Held to collect, Held to collect & for sell, Other)의 목적을 기초로 분류 · 기대손실손실모형이 발생손실 모형을 대체, 기대손실모형은 이원적 측정모형을 사용 · 위험회피효과를 평가하기 위한 목적 중심적인 모형 제시
제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익	<ul style="list-style-type: none"> · 단일의 기준서로서 수익인식을 위한 5단계 분석(계약의 식별 → 수행의무의 식별 → 거래가격의 결정 → 거래가격의 배분 → 수익 인식)을 제시 · 통제에 기반한 모델이 위험과 보상에 기반한 모델을 대체(위험과 보상은 수행의무의 이행시점을 나타내는 하나의 지표로 변경)
제1102호 주식기준보상	<ul style="list-style-type: none"> · 현금결제형 주식기준보상 거래를 관련 부채의 공정가치로 측정할 때 가득조건과 비가득조건을 고려하는 방법을 명확히 함 · 주식결제형 주식기준보상에서 원천징수세액 상당액만큼 부여할 주식수에서 차감하고 주식을 교부 하는 경우, 이에 대한 별도의 고려 없이 당초 부여된 조건대로 주식결제형으로 분류 · 현금결제형에서 주식결제형으로 바꾸는 조건변경의 경우, <ul style="list-style-type: none"> ✓조건변경일 현재의 공정가치에 기초하여 측정하고, 조건변경일 까지 제공한 용역에 대한 부분을 자본으로 인식 ✓현금결제형 주식기준보상거래와 관련하여 인식한 부채는 제거 하고 새로 자본으로 인식된 금액의 차이는 당기손익으로 인식
제1101호 한국채택국제 회계기준의 최초채택	<ul style="list-style-type: none"> · 최초채택기업에 대한 단기 면제규정의 기한이 경과하여 더 이상 유효 하지 않은 일부 문단(E3~E7)을 삭제함
제1028호 관계기업과 공동기업에 대한 투자	<ul style="list-style-type: none"> · 벤처캐피탈 투자기구, 뮤추얼펀드 등이 관계기업과 공동기업에 대한 투자를 보유하는 경우, 관계기업이나 공동기업 투자에 대하여 개별적으로 지분법과 공정가치-당기손익 측정항목 중 선택할 수 있음을 명확히 함

기준서	주요내용
제2122호 외화 거래와 선지급- 선수취 대가	<ul style="list-style-type: none"> · 외화로 대가를 선지급하거나 선수취하여 발생한 비화폐성 자산, 부채를 제거하면서 관련 자산, 비용, 수익을 인식할 때 적용할 환율은 외화로 대가를 선지급하거나 선수취하면서 비화폐성자산(예 : 선금금)이나 비화폐성부채(예 : 선수금)를 인식하는 날의 환율을 적용하도록 명시함 · 선지급이나 선수취가 여러 차례에 걸쳐 이루어지는 경우에는 각각의 환율을 적용함
제1040호 투자부동산	<ul style="list-style-type: none"> · 용도가 변경된 부동산이 투자부동산의 정의 충족 여부가 달라지고, 용도 변경의 증거가 있는 경우에만 투자부동산에서 / 투자부동산으로 계정대체가 가능하다는 원칙을 명확히 하고 다음의 사항을 명시함 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 경영진의 의도 변경만으로는 부동산 용도 변경에 대한 증거가 되지 않음 ✓ 문단 57(1)~(4)의 용도 변경 상황은 예시임을 명확히 함 · 용도 변경은 완성된 부동산 뿐만 아니라 건설 또는 개발중인 부동산 에도 적용됨
제1104호 보험계약	<ul style="list-style-type: none"> · 대부분의 활동이 보험업인 기업이 새로운 보험기준서 K-IFRS 1117(시행일 2021년 1월 1일)이 적용되기 전에 금융상품기준서 K-IFRS 1109를 적용할 경우 추가적인 회계불일치와 당기손익의 변동성이 발생할 수 있어서 이를 해결하기 위한 규정을 마련함 · K-IFRS 1109에 대한 한시적 면제 <ul style="list-style-type: none"> ✓ 기업의 활동이 대부분 보험과 관련이 있는 기업이 2021년 1월 1일 이전에 시작하는 회계연도에 대하여 K-IFRS 1109를 적용하지 않을 수 있음 · 당기손익조정접근법(The Overlay Approach) <ul style="list-style-type: none"> ✓ 보험계약과 관련된 금융자산에 대해 K-IFRS 1039를 적용할 때의 장부금액과 K-IFRS 1109를 적용할 때의 공정가치와의 차이를 당기손익에서 기타포괄손익누계액으로 재분류 할 수 있음



KPMG contacts

KPMG삼정회계법인

Department of Professional Practice / IFRS COE

DPP

현승임 상무

T. (02)2112-0528

E. shyun@kr.kpmg.com

박은숙 이사

T. (02)2112-0673

E. eunsukpark@kr.kpmg.com

한진희 이사

T. (02)2112-6876

E. jinheehan@kr.kpmg.com

한상현 이사

T. (02)2112-7072

E. shan1@kr.kpmg.com

김응주 S.Manager

T. (02)2112-3227

E. eungjookim@kr.kpmg.com

양유정 S.Manager

T. (02)2112-6940

E. youjeongyang@kr.kpmg.com

김도형 Manager

T. (02)2112-2733

E. dkim48@kr.kpmg.com

이예슬 Manager

T. (02)2112-3144

E. yaeseullee@kr.kpmg.com

국민경 Manager

T. (02)2112-6601

E. mkook1@kr.kpmg.com

kpmg.com/kr

© 2018 KPMG Samjong Accounting Corp., the Korean member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Korea.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.